

# 우리나라 공인회계사의 보수체계에 관한 연구\*

## — 국가간 비교를 중심으로 —

윤 계 섭 · 광 수 근 · 이 창 우\*\*

### 《目 次》

- |                             |                              |
|-----------------------------|------------------------------|
| I. 序 言                      | IV. 各국의 공인회계사 보수체계의 비교       |
| II. 기존연구의 검토                | 1. 미국의 감사보수체계                |
| 1. 감사보수체계 및 결정요인에 관한 기존연구   | 2. 일본의 보수체계                  |
| 2. 감사보수와 감사인의 독립성에 관한 기존연구  | 3. 영국의 보수체계                  |
| III. 우리나라에서의 감사보수체계의 구조와 현황 | 4. 독일에서 공인회계사의 감사보수          |
|                             | 5. 싱가포르의 보수체계                |
|                             | V. 우리나라 공인회계사보수체계의 문제점과 개선방안 |
|                             | VI. 결 론                      |

### I. 序 言

현대의 경제생활에 중요한 회계정보에 신뢰성을 부여함으로써 회계정보가 생명력을 갖게 하는 임무를 수행하는 공인회계사의 역할은 우리나라에서도 자본시장의 활성화와 개방으로인해 그 중요성을 더해가고 있다. 또 공인회계사의 역할에 관한 사회적인 관심은 날로 증가하는 추세에 있고, 공인회계사에게 바라는 사회의 기대 또한 점점 커지고 있다. 그러나 사회가 요구하고 있는 공인회계사의 역할은 큰 반면, 사회의 요구에 대한 공인회계사의 불만 또한 적지않다. 그리고 공인회계사의 감사보수 결정방식 및 보수수준과 관련하여 많은 문제점이 제기되고 있으며, 낮은 감사보수는 유능한 인재의 공인회계사업계 이탈을 유발하고 있다. 또 공인회계사가 할 수 있으며 공인회계사가 하는 것이 사회전체적

\* 서울대학교 경영대학 교수

\*\* 본 연구는 1995년 한국공인회계사회의 지원에 의하여 이루어진 “우리나라 공인회계사체도의 개선방안 연구” 중의 일부이며, 본 저자들은 이 연구를 위하여 도움을 준 전 규안 조교와 박찬용 조교에게 감사를 드린다.

으로 바람직한 많은 업무가 있음에도 불구하고 현재는 이루어지지 않거나 공인회계사가 아닌 비전문가에 의하여 이루어지는 경우가 있다.

현재 우리나라는 외감법에 의해 자산규모가 60억원 이상인 주식회사는 공인회계사에 의한 감사를 받도록 강제되고 있으며 감사인의 선정방법은 기본적으로 자유수임제도를 채택하고 있다. 또한 감사보수도 증권관리위원회의 승인을 받도록 하여 감사인이 받는 보수를 규제하고 있으며 감사인의 규모에 따라 감사할 수 있는 회사의 규모를 제한하고 있다. 그러나 우리나라에서의 공인회계사의 수입은 다른 전문직에 비해 현저히 낮으며 다른나라의 감사보수수준과 비교해도 상당히 낮은 편이다. 후에 논의하게 되지만, 현재의 감사보수기준인 자산규모는 많은 문제점을 내포하고 있다. 하지만 이에 대한 대안으로서 감사인과 피감사인간의 자율적인 협의에 의해 감사보수를 결정하는 방법 또한 문제점을 야기할 수 있다.

본 연구의 목적은 우리나라 공인회계사의 보수수준의 체계 및 그 현황을 알아보고 국가간의 비교를 통하여 앞으로 바람직한 방향을 제시하고자 하는데 있다. 이를 위하여 본저자들이 수집한 미국, 영국, 일본, 독일, 및 싱가포르 공인회계사의 보수체계를 비교분석하였으며 이를 토대로 현재 우리나라 공인회계사의 보수규정을 개선하는 방안에 대하여 언급하고자 한다.

본 연구의 체계는 다음과 같다. 제2장에서는 기존연구의 검토를 감사보수체계 및 결정요인에 관한 연구와 감사보수와 감사인의 독립성에 관한 연구로 나누어 행하였고, 제3장에서는 우리나라 공인회계사의 감사보수체계의 구조와 그 현황을 살펴보고, 제4장에서는 미국, 일본, 영국, 독일 및 싱가포르의 공인회계사 보수체계를 비교, 분석하였으며, 제5장에서는 우리나라 공인회계사 보수체계의 문제점과 그 개선방안을 논하고, 제6장에서 결론을 짓고있다.

## Ⅱ. 기존연구의 검토

### 1. 감사보수체계 및 결정요인에 관한 기존연구

Simunic(1980)은 감사서비스시장의 구조와 환경에 대한 경제적 분석을 행하고자 하였다. 이 연구에서는 산업구조적인 측면에서 감사서비스시장의 경쟁정도에 대해 모델을 설정하고 그 증거를 얻고자 하였다. 그의 연구 중에서 감사보수의 결정요인에 대하여 실증분석의 결과만을 살펴보면, 그가 연구대상으로 설정한 감사보수의 결정요인은 피감사회사의

감사위험과 복잡성, 피감사회사의 재무적 상태, 그리고 피감사회사가 속한 산업의 감사에 있어서 감사인의 숙련도 등을 반영하는 척도로서 설정된 것이다.<sup>(1)</sup>

이 연구결과에 따르면 피감사회사의 감사위험과 복잡성을 반영하는 설명변수들은 모두 감사보수에 영향을 미치고 있는 것으로 나타났으며, 특히 자산규모가 감사보수에 가장 큰 영향을 미치고 있는 것으로 나타나고 있다. 이밖에도 미국의 8대회계법인(현재는 6대회계법인임)의 경우 기타의 소규모 회계법인에 비하여 감사보수가 높다고 볼 수 없었고, 특히 Price Waterhouse의 경우는 다른 회계 법인에 비하여 유의적으로 높은 감사보수를 획득하고 있었다. 그리고, 피감사회사의 내부통제구조의 적정성 여부가 감사보수에 미치는 영향을 검증하여 피감사회사의 내부통제제도가 잘 갖추어질수록 감사보수가 감소함을 밝혔다. 감사보수와 피감사회사의 자산규모를 검토해 본 결과, 금융기관 및 공공기관의 감사보수는 일반회사의 감사보수에 비하여 현저히 낮음을 보였다.

Simunic은 이러한 분석결과가 경쟁적 감사서비스시장의 존재에 대한 실증적결과라고 주장하고 있다. 이와같이 감사보수를 이용한 그의 연구는 감사보수와 관련된 감사인이나 피감사회사의 다양한 특성을 밝히는데 도움을 주고 있다.

Palmrose(1980)는 Simunic(1980)의 연구를 재검토하여 감사보수와 감사인 즉 회계법인의 규모와의 관계를 살펴보는 것이다. 이 연구에서의 주된 가설은 미국의 8대회계법인이 카르텔을 형성하여 이들 회계법인들이 경쟁시장에서 결정되는 감사보수보다 높은 수준의 감사보수를 받는다는 것이다. 이전의 연구<sup>(2)</sup>에서 감사서비스의 품질이 차별화 될 수

(1) 이의 내용은 다음과 같다. ① 피감사회사의 자산규모 ② 피감사회사의 복잡성 -연결재무제표 작성의 대상이 되는 종속회사의 수, 피감사회사가 수행하는 업종의 다양성, 해외자산 규모 ③ 피감사회사의 감사위험 - 외상매출 규모, 재고자산의 규모 ④ 피감사회사의 재무적 성과를 반영하는 척도 - (순이익 ÷ 총자산), 최근 3개의 사업년도동안 손실이 발생한 적이 있었는지의 여부, 피감사회사가 한정의견을 받았는지의 여부 ⑤ 피감사회사의 감사에 있어서 감사인의 숙련도 - 피감사회사를 현재의 감사인이 수행한 사업연도의 수 ⑥ 감사인이 8대회계법인에 속하는지의 여부. 이 논문에서는 감사보수를 종속변수로 삼고 위의 설명변수에 대해 회귀분석을 하고 나서 각 설명변수의 회귀계수의 신뢰수준과 그 부호를 비교하였다. 다만, 피감사인의 자산규모와 감사보수는 비선형관계에 있다고 가정을 하고 이를 선형관계로 변형한 다음의 회귀분석을 먼저시행하였다. 즉 감사보수와 피감사회사의 총자산규모의 관계가 loglinear하다는 것이며 이것은 자유협상을 원칙으로하는 미국의 감사보수체계가 우리나라 감사보수체제와 그 형태가 일치하는 것으로 매우 주목할 만하다. 다음 단계로서 나머지 독립변수에 대하여 회귀분석을 행하였다.

(2) 예를 들어, Dopuch and Simunic(1980: 1982)이나 DeAngelo(1981).

있는 것으로 간주하고 감사인의 규모를 이것의 대용치로서 사용하여 왔는데, 본 연구에서도 이러한 관점을 따르고 있다. 즉 감사인의 규모가 클수록 감사서비스의 품질이 더 크다는 것으로 그의 연구는 감사보수와 감사인의 규모 사이에 양의 관계가 있음을 입증하고 있다.<sup>(3)</sup>

이 연구결과에 따르면 Simunic(1980)의 연구결과와 동일하게 피감사회사의 자산규모가 감사보수에 가장 큰 영향을 가지고 있는 것으로 드러났다. 또한 8대회계법인의 감사보수가 다른 소규모 회계법인보다 높다는 결과를 얻었으나 그 이유는 명확히 분석하지 못했다. 즉, Simunic(1980)의 연구를 보완하여 회계법인의 규모이외의 변수를 통제하고 감사보수와 회계법인의 규모에 대한 연구를 행하였는데, 미국의 8대회계법인이 비8대회계법인에 비하여 평균적으로 높은 감사보수를 받는다는 실증분석 결과를 제시하고 있다. 그에 대한 설명으로서 8대회계법인이 제공하는 상대적으로 높은 감사의 질을 들고 있으며, 이에 대한 대체적인 설명으로서 이들 8대회계법인이 선도기업으로서 과점적인 가격을 설정함에 기인할 수 있다고 주장하고 있다.

그러나, Simunic(1980)과 Palmrose(1986)는 미국의 감사서비스시장의 소규모 피감사회사집단에서와 미국의 8대회계법인의 감사보수결정에서 상이한 결과를 제시하고 있다. 즉, Simunic(1980)에서는 8대회계법인의 경우 기타의 소규모 회계법인에 비하여 감사보수가 높다고 볼 수 없었으나 Palmrose(1986)에서는 8대회계법인의 감사보수가 다른 소규모 회계법인보다 높다는 결과가 나타나고 있다. 이에 대하여 Francis and Simon(1987)의 연구에서는 8대회계법인의 경우는 다른 회계법인에 비하여 소규모의 피감사회사의 감사보수수준이 상대적으로 높음을 보여주고 있으며 이것은 8대회계법인이 적어도 소규모의 피감사회사에 대한 감사서비스시장에서 차별화된 요인을 가지고 있음을 보여주는 것이라고 설명하고 있다. 또한, 뒤에 언급될 DeAngelo(1981)의 연구결과에서 주장한 바와 같이, 초도감사계약의 경우 계속감사에 비하여 감사보수가 유의적으로 낮음도 보이고 있으며 이러한 감사보수의 인하현상이 감사의 질적 수준에 영향을 미치지 않는다고 주장하고 있다.

(3) 연구의 분석모형은 앞서의 Simunic(1980)의 연구와 유사한데, 감사보수를 종속변수로 삼고 다음의 설명변수에 대해 회귀분석을 하였다. 특히 본 연구는 감사보수와 감사인의 규모의 관계를 보다 명확히 살펴보기 위하여 설명변수중에서 통제변수로서 ① 피감사회사의 자산규모 ② 감사보고서의 수 ③ 감사인이 방문하여야 할 지역의 수 ④ 피감사인의 참여정도 즉 내부통제제도의 운용정도 ⑤ 상장과 비상장의 여부 ⑥ 감사보고서의 수정 등을 선정하고, 실험변수로서 ④ 감사인의 피감사회사가 속한 산업에 대한 감사인의 숙련도 ⑤ 감사인의 규모(8대회계법인인지 비8대회계법인인지의 여부)를 선정하였다. 이러한 분석모형은 감사보수의 결정요소에 대한 실증분석을 위해서도 사용될 수 있다.

Simon and Francis(1989)의 연구에서는 1979년부터 1984년까지 감사인을 변경한 적이 있는 214개의 기업에 대하여 1984년의 할인된 감사보수의 크기를 살펴보고 통제집단으로 동기간 동안 감사인을 변경한 적이 없는 226개의 기업을 선정하였는데 이를 통하여 감사보수의 할인액을 추정하였다. 이 연구의 결과에 따르면 감사인을 교체한 첫번째 사업년도의 기말감사 즉 초도감사의 감사보수는 정상적인 감사보수에 비하여 평균 24%의 할인이 있었고, 두번째와 세번째 사업연도는 평균 15%의 할인이 있었다. 그러나, 네번째 사업연도 이후에는 두 그룹사이에 감사보수의 유의적인 차이가 없었다. 이것은 감사계약의 체결이 비용을 수반한다고 할 때, 고객을 계속 유지함으로써 미래의 준지대를 획득하기 위한 초도감사시의 감사보수의 할인은 미래 준지대의 크기에 아무런 영향을 주지 않으며 따라서 감사의 독립성에 아무런 영향을 미치지 않는다는 DeAngelo(1981)의 주장을 뒷받침하는 것이며 이 밖에도 기타의 변수를 통제하고 감사보수와 회계법인의 규모에 대한 연구를 행하였는데, 미국의 8대회계법인이 비8대회계법인에 비하여 평균적으로 높은 감사보수를 받는다는 실증분석 결과를 제시하고 있다.<sup>(4)</sup>

Palmrose(1989)는 감사보수계약에 있어서 고정급계약과 원가보상(즉 시간비례)계약으로 그 형태를 나누고, 이들 두가지 계약형태가 위험분담 및 효율성을 추구하는 동기의 차이에 기인하여 감사보수와 감사투입시간에 영향을 주는지를 검토하였다. 이 연구의 가설을 살펴보면 고정급 감사보수계약은 원가보상 감사보수계약에 비해 (1) 감사보수가 더 높다는 것과, (2) 감사투입시간이 더 적다는 것이다. 이 연구에 의하면 연구대상이 되는 표본기업중에서 약 51%가 고정급 감사보수계약을 체결하고 있는데, 첫번째 가설에 대한 실증분석 결과는 일반적으로 고정급 계약의 감사보수는 원가보상 계약의 감사보수에 비해 상대적으로 적었고, 두번째 가설에 대한 실증분석결과는 고정급 계약에서의 감사투입시간이 시간비례 계약에 비해 결코 짧지 않음을 보여주고 있다. 따라서, 미국의 경우 고정급 감사보수계약이 가격인하경쟁으로 인한 부실감사의 원인이 아니라고 할 수 있다. 본 연구에 따르면 고정급 감사보수 계약은 일반적으로 초기 감사 단계에 많이 이루어지

(4) 이 연구에 사용된 분석모형은 역시 앞서 제시한 기존의 연구들과 거의 유사한 형태를 띠고 있는데 이를 살펴보면 다음과 같다. 즉, 종속변수는 감사보수이고 설명변수로는 다음의 사항들을 사용하였다. ① 피감사회사의 자산규모 ② 연결재무제표 작성대상인 종속회사 수 ③ 전체 종속회사에 대한 해외종속법인의 수의 비율 ④ 총자산에 대한 매출채권과 재고자산의 비율 ⑤ 피감사회사가 한정의견을 받았는지의 여부 ⑥ 감사인의 규모 (8대회계법인인지 비8대회계법인인지의 여부) ⑦ 감사인 교체이후 경과한 年數.

며, 이러한 경우에 있어서 감사계약이 5년을 넘어서 감사회사가 피감사회사에 대하여 잘 알게 되었을 때 원가보상 감사보수계약 즉 시간비례 감사보수계약으로 전환하는 경우가 많음을 보이고 있다. 이밖에도 이 연구는 감사인의 유형(8대회계법인 또는 비8대회계법인), 피감사회사의상장여부, 기말감사시점의 차이가 감사보수계약의 유형의 선택에 유의적인 영향을 미치지 않음을 보여주고 있다.

Rubin(1988)은 정부기관의 다양한 보수결정요인을 연구하였다. 여기에서는 기존의 연구문헌을 확장하여 공공부문 특히 지방자치단체의 감사보수결정요인에 대한 모형을 개발하고 실증분석하였다. 실증분석 결과, 미국의 공공부문의 감사서비스시장도 경쟁적임을 보여주고 있다.

감사인의 보수체제와 관련하여 우리나라의 연구로는 감사투입시간기준을 주장한 주인기(1992)와 자산규모기준을 주장한 이만우(1992) 등이 있다.

## 2. 감사보수와 감사인의 독립성에 관한 기존연구

미국의 감사서비스시장에서는 초도감사의 경우 감사에 투입된 총비용보다도 적게 감사보수를 산정하는 "LowBalling"이 성행하고 있는데, DeAngelo(1981)의 논문에서는 감사인의 책임에 관한 위원회(the Commission on Auditors' Responsibilities)의 Cohen보고서와 SEC의 "low balling"에 대한 심각한 우려, 즉 회계감사를 획득하기 위하여 정상적인 경우보다도 심각하게 낮은 감사보수에 동의하는 것은 감사인의 독립성을 해친다는 주장에 대하여 이를 감사보수결정구조와 관련시켜서 분석함을 목적으로 하고 있다. 이 연구의 결과는 위의 우려와는 달리 "low balling"이 감사인의 독립성을 해치는 것이 아니고 미래에 대한 현직 감사인의 기대에 기인한 것이라는 것이다. 즉, 초도감사에서 "low balling"은 미래의 시점에서는 이미 기발생원가로서 감사인의 독립성에 영향을 줄 수 없음을 보이고 있다.

Magee and Tseng(1990)은 감사서비스시장에서 "low-balling"이나 "price-cutting" 현상과 관련하여 감사보수결정과 감사인의 독립성의 관계를 분석적 모형을 통하여 연구하였다.<sup>(5)</sup> 이

(5) 기존의 연구문헌에서는, "low-balling"이나 "price-cutting" 현상이 감사인의 교체에 따른 거래비용에 기인한다는 가설하에서 연구를 진행했다. 이와 같은 맥락에서 감사서비스시장을 감독하는 기관(예를 들면, SEC, the Federal Trade Commissions, AICPA, 등)의 주된 관심사는 "low-balling"이나 "price-cutting" 현상이 감사인이 피감사회사를 계속 감사함으로써 고객회사로부터 양의 기대이익(the value of incumbency)을 얻게 한다는 것이다. 즉 이러한 현상이 감사인의 독립성에 영향을 미쳐 감사의 질적수준에 영향을 미칠 것을 우려하고 있다. 이 연구에서는 독립성을 어떤 보고문제에 대한 결정이 감사실패로 간주될 경우 감사인이 그의 신

연구에서 또 다른 재미있는 결과는 감사인의 독립성과 재무보고기준과의 관계이다. 즉 감사를 수행함에 있어서 보고기준이 명확하여 모든 감사인들이 특정고객에 대한 보고기준의 적용에 대한 의견이 모두 동일하다면, 고객의 *opinion-shopping*의 위험이 감소하고 감사인의 독립성은 보장될 것이며 특히, 회사의 회계처리에 대한 감사업무를 수행함에 있어서 감사인의 판단이나 추정의 여지를 많이 감소시켜 단순하고 명확화된 보고기준은 이미 많은 고객회사를 가진 감사인들에게 더욱 선호될 것이라는 것이다. 그러나, 현재의 보고기준은 감사인의 판단이 요구되는 기준이 많으므로 다른 감사인이 다른 판단을 내릴 수 있는 가능성이 항상 존재하므로 감사인으로 하여금 감사실패로 여겨질 수 있는 보고서를 승인하도록 할 수 있는 가능성을 낮게 된다는 것이다.

넘과 일관되게 의사결정을 하는 것으로 정의하고, 단일 고객회사에 대하여 피감사회사와 감사인이 불일치하는 보고문제에 대한 영향을 검토하기 위하여 감사서비스시장의 대기간 모형을 도입하였다. DeAngelo[1981]는 감사인과 피감사회사의 관계에 대하여 경쟁균형의 측면에서 *low-balling*과 그로 인한 계속감사로부터 감사인이 미래의 준지대를 획득한다고 분석하고, 이러한 준지대는 피감사회사와 무관한 것이며, 특히 감사인이 피감사회사의 회계조작을 묵인함으로써 인한 기대비용이 계속감사로 인한 기대효익을 초과한다고 인식하는 한, 감사인은 그 고객회사와 완전히 독립적이라고 주장했다. 여기서는 DeAngelo[1981]의 모형을 확장하여 특정 피감사회사고유의 준지대가 감사인으로 하여금 단일 보고문제(*singlereporting issue*)에서 독립성을 양보할 수 있게 되는 조건을 제시하고자 하였다. 감사보수와 감사의견을 연관지은 조건부(*contingent*) 감사보수계약이나 대기간을 구속하는 감사보수계약은 허용되지 않고 모든 감사인이 원가구조가 동일하다는 가정하에서 다음의 제한된 조건이 충족될 경우에만 동일 감사인에 의한 계속감사가 독립성에 영향을 미친다는 연구결과를 제시하였다. ① 감사인들 사이에 고객 피감사회사가 주장하는 보고문제에 대해 서로 의견을 달리하여야 한다. 즉, 일부 감사인들이 감사실패로 여겨질 것이라고 믿는 감사전략을 다른 감사인들이 그렇지 않다고 믿어야 한다. 모든 감사인들이 특정보고문제에 대하여 같은 의견을 가지고 있다면, 동일감사인에 의한 계속감사의 기대효익이 감사인의 독립성에 영향을 미치지 않는다. ② 최초의 감사 계약시에 감사인들은 보고문제에 대한 그들 자신의 의견을 알고 있지 못하여야 한다. ③ 보고문제가 야기될 때 고객은 그 보고문제에 대한 현직 감사인의 견해를 알지 못하여야 한다. ④ 보고문제는 한 보고기간보다 더 길게 고객에게 영향을 미쳐야 한다. ⑤ 고객은 감사인의 교체 후에도 선호되는 보고전략으로부터 효익을 얻어야 한다.

만약 다섯가지 조건이 모두 존재한다면 독립성의 양보는 가능할 것이지만, 분석에 의하면 피감사회사 또는 감사인이 중요하다고 여기는 보고문제에 대해서는 동일감사인에 의한 계속감사의 기대효익이 감사인의 독립성에 영향을 미치지 않아 이에 대한 독립성의 양보는 없을 것이므로, 보고문제가 피감사회사 및 감사인 모두에게 중요하지 않다고 여겨야 한다는 전제조건이 추가될 수 있다.

### Ⅲ. 우리나라에서의 감사보수체계의 구조와 현황

우리나라 공인회계사법 제12조 3항에서는 '공인회계사는 재무부장관이 승인한 보수이상을 받지 못한다'고 규정하고 있고, 재무부장관은 공인회계사 업무관련보수를 증권관리위원회에 위임하였기 때문에 우리나라에서 공인회계사의 보수는 증권관리위원회의 승인을 얻어 결정하도록 되어 있다. 우리나라의 公認會計士報酬規定은 1967년 1월 20일 재무부장관의 승인을 얻어 제정된 이래 11차례에 걸쳐 개정되었으며 1994년 4월 15일에 최종 개정되었다. 보수규정에서는 공인회계사의 업무를 개별재무제표의 회계감사업무, 연결재무제표의 회계감사업무, 회계에 관한 감정·증명업무, 회계에 관한 입안·법인설립에 관한 회계업무, 회계에 관한 계산·정리업무, 세무대리업무 등으로 나누어 각각의 경우에 보수를 정해놓고 있으며, 또한 공인회계사의 일당, 상담료 및 고문료 등에 관해서 자세하게 규정하고 있다. 기본적으로 공인회계사보수규정은 공인회계사가 받는 보수의 上限을 정해 놓은 것으로 공인회계사는 그 이상의 보수를 받지 못하도록 하고 있다.<sup>(6.7)</sup>

(6) 우리나라 공인회계사보수규정 중에서 회계감사와 관련된 규정을 살펴보면 다음과 같다.

#### (1) 個別財務諸表의 會計監査

개별재무제표의 회계감사시 공인회계사가 받는 보수는 基本報酬에 사업장 수, 상장법인이나 등록법인 여부 및 감사인의 변경 여부에 따라 가산되는 加算報酬에 일정한 追加調整報酬과 출장비나 인쇄비 등의 實費辨償費用 등을 더해서 구해진다.

##### 1) 基本報酬

기본보수는 자산총액별 보수액을 기준으로 구해진다. 한편 자산 총액이 1조원을 초과하는 경우에는 그 초과분에 대하여 만분의 0.037을 곱한 금액을 1조원의 보수에 합산하여 기본보수를 계산한다.

##### 2) 加算報酬

###### ① 사업장 수에 따른 가산보수

감사대상회사의 본사와 분리된 각 공장, 영업소(지점, 출장소 포함), 장기건설공사현장 등을 각각 한 단위의 사업장으로 하여 가산한다.

###### ② 상장법인 및 등록법인에 따른 가산보수

증권거래법에 의한 상장법인의 경우에는 기본보수와 사업장 수에 따른 가산보수를 합한 금액에 17%를 가산하고 등록법인은 12%를 가산한다.

###### ③ 감사인 변경에 따른 가산보수

계속감사(직전사업연도의 감사인과 당해사업연도의 감사인이 동일한 경우)가 아닌 법인에 대해서는 기본보수와 사업장 수에 따른 가산보수, 그리고 상장법인 및 등록법인에 따른 가산보수를 합한 금액에 10%를 가산한다.



우리나라에서 공인회계사의 회계감사보수는 기본적으로 기업의 자산규모를 기준으로 하여 기본보수를 정하고 그 외에 감사업무를 증가시킬 수 있는 여러 요소에 대해 가산보수를 더해 주는 것을 기본으로 하고 있다. 기본보수 이외에도 가산보수가 있기는 하나 가산보수는 기본보수 또는 기본보수와 그 이전의 가산보수의 합에 일정비율을 더해 주는 것이므로 우리나라의 회계감사보수는 기업의 자산을 기준으로 계산된다고 볼 수 있다.

우리나라에서 개별재무제표의 회계감사시 기본보수와 추가보수(가산보수와 추가조정보수)의 비율을 살펴보면, 실비변상비용을 제외하고 기본보수에 더해지는 추가보수의 최대 금액은 상장법인의 경우는 기본보수의 약 1.73배이고 등록법인의 경우는 약 1.62배이다. 즉, 개별재무제표 감사시 기본보수가 1,000만원이라면, 상장법인의 감사시 가능한 감사보수의 최고금액은 2,730만원이며, 등록법인의 감사시 가능한 감사보수의 최고금액은 2,620만원이다. 따라서 기본보수가 1,000만원이라면 상장법인의 감사보수는 1,000만원과 2,730만원 사이에서 결정되며, 등록법인의 감사보수는 1,000만원과 2,600만원 사이에서 결정된다.

### 3) 追加調整報酬

외국어로 직무를 수행하거나 외국어보고서를 작성할 때에는 위에서 구한 기본보수와 가산보수의 합에 50%를 가산하며, 반기재무제표의 확인 및 의견표시의 경우와 감사를 받지 아니한 연결재무제표가 있는 법인의 경우에는 10%를 각각 가산한다.

### 4) 實費辨償費用

실험비, 감청료, 측량비, 감사보고서 및 제 보고서 인쇄비 또는 출장비 등은 실비로 받는다.

### (7) (2) 聯結財務諸表의 會計監査

연결재무제표의 회계감사시 공인회계사가 받는 보수는 基本報酬에 종속회사의 수와 외국어 직무수행 또는 외국어보고서작성에 따른 加算報酬를 합한 금액에 출장비나 인쇄비 등의 實費辨償費用 등을 더해서 구해진다.

#### 1) 基本報酬

연결재무제표 회계감사시의 기본보수는 연결재무제표상의 연결자산 총액에 대해 개별재무제표 회계감사시의 기본보수를 계산하는 방법을 이용하여 산출한 금액의 30%로 한다.

#### 2) 加算報酬

##### ① 종속회사 수에 따른 가산보수

지배회사의 종속회사 수에 따라 가산보수를 더한다.

##### ② 외국어직무수행 또는 외국어보고서 작성시 가산보수

외국어로 직무를 수행하거나 외국어로 된 보고서를 작성하는 경우에는 위에서 구한 기본보수와 종속회사 수에 따른 가산보수를 합한 금액에 50%를 가산한다.

#### 3) 實費辨償費用

출장비나 인쇄비 등은 실비로 받는다.

#### Ⅳ. 각국의 공인회계사 보수체계의 비교

##### 1. 미국의 감사보수체계

미국공인회계사의 감사보수는 원칙적으로 고객과 공인회계사와의 자유로운 협상을 통하여 결정되고 있다.<sup>(8)</sup> 그러나 Palmrose(1989)에 의하면 순수한 의미에서 감사투입시간기준에 의거하여 감사보수를 계약하는 경우는 약 49%이고, 나머지 51%는 사전계약에 의한 고정급으로 감사보수가 결정된다. 사전적으로 고정급 감사보수가 결정되더라도 계약의 추가 감사업무가 수행될 경우 공인회계사와 고객의 상호협약에 의하여 추가적 감사보수를 청구할 수 있다. 그의 실증연구에 따르면 감사투입시간기준을 적용하든 고정급을 적용하든 총 감사보수금액이 큰 차이를 보이고 있지는 않지만 전자에 비하여 후자에 의하여

〈표 1〉 시간당 감사보수금액 (KPMG New York)

	1993	1992
Partners > 5 Years	\$ 376/h	\$ 376/h
Partners < 5 Years	326	326
5 Yr. Sr. Mgr	250	236
4 Yr. Sr. Mgr	240	226
3 Yr. Sr. Mgr	220	211
2 Yr. Sr. Mgr	200	191
1 Yr. Sr. Mgr	180	171
2nd Yr. Mgr	160	151
1st Yr. Mgr	150	141
Supv. Senior	130	118
Senior 2nd Year	118	108
Senior 1st Year	105	101
Staff	85	82
Associate	80	76
Assistant	70	70
Parraprofessionals	55	60
Pre-Pros & Interns	52	52

감사보수를 결정할 때 총감사금액이 약간 낮은 것으로 나타났다.

미국의 공인회계사의 시간당 감사보수금액을 KPMG 뉴욕사무소의 예를 들어 설명하면 다음의 <표 1>과 같다.

## 2. 日本의 報酬體系

공인회계사법 제44조의 위임에 의하여 일본공인회계사협회회칙 제81조와 제82조의 규정에 의거하여 회원이 받는 보수의 종류 및 표준보수를 정하고 구체적인 사항은 보수세칙에서 정하도록 하고 있다. 감사보수규정은 2년마다 개정하는 것을 원칙으로 하고 있으며 법정감사의 경우 1980년대까지는 경제단체연합회와 협의하여 결정하였으나 현재는 피감사회사의 의견을 반영하여 일본공인회계사협회에서 독자적으로 제정하고 있다.

일본에서 현재 시행되고 있는 감사보수체계는 원칙적으로 基本報酬와 執務報酬로 나뉘며 그 외에 出張費를 추가적으로 받도록 되어 있다. 일본은 법정감사와 비법정감사로 나뉘어서 약간 다른 감사보수체계를 갖고 있다. 1992년 3월 24일 현재 일본의 감사보수체계는 다음과 같다.

### 1) 非法定監査의 경우

#### (1) 基本報酬

자산규모에 따라 결정되는 것으로서 자산규모가 증가할수록 기본보수가 체감적으로 증가하도록 되어 있다는 점에서 우리나라의 감사보수체계와 비슷하다. 다만, 보수금액이 최고 한도액으로 되어 있는 것이 아니라 '最少限度額'으로 되어 있는 점이 우리나라와 다르다. 일본에서 공인회계사가 받는 기본보수는 다음의 <표 2>와 같다.

<표 2> 일본 공인회계사의 보수체계

자산총액	보수액
1억엔 미만	275만엔 이상
1억엔 이상	380만엔 이상
3억엔 이상	435만엔 이상
5억엔 이상	545만엔 이상
20억엔 이상	655만엔 이상
50억엔 이상	795만엔 이상
100억엔 이상	1,020만엔 이상
300억엔 이상	1,290만엔 이상
500억엔 이상	1,730만엔 이상

## (2) 執務報酬

집무일수에 따른 집무보수는 다음과 같다.

분 류	보 수	집무일수(하루당)
책임공인회계사		95,000엔 이상
보조공인회계사		79,000엔 이상
회계사보		52,000엔 이상

집무일수에는 회계사무소에서의 당해 사무처리일수를 포함한다. 기본보수를 받지 않을 때에는 5할 이상 10할 이내의 범위에서 증액할 수 있다.

## (3) 出張費

출장한 날에서 도착한 날까지의 일수에서 집무일수를 뺀 종사일수에 대해 일당을 곱한 것으로 한다. 이때 1일미만은 1일로 하고, 일당은 집무보수의 50% 이상으로 한다.

출장에 소요되는 교통비, 숙박비, 식사료 등은 實費로 피감사회사가 부담한다. 상법및 증권거래법에 의한 재무서류의 감사증명에 관한 보수 기타 이사회에서 결정한 보수에 관한 별도의 정합이 있는 경우에는 본 기준에 의하지 않을 수 있다.

2) 法定監査의 경우<sup>(9)</sup>

## (1) 基本報酬

비상장법인과는 달리 자산규모비례로 결정되지 않고 다음과 같이 일괄 결정되고 있다. 다음 금액은 감사보고서의 작성비용을 포함한 것이다.

증권거래소 제1부 상장회사	800만엔
증권거래소 제2부 상장회사	550만엔
기 타	460만엔

이러한 기본보수는 위 금액의 상하 15%범위내에서 증감할 수 있다.

## (2) 執務報酬

감사책임자는 200만엔을 기본금으로 하며, 집무일수가 25일을 초과할 경우 초과집무일

(9) 상장회사에 대한 감사가 대부분 이에 해당한다.

수에 대하여 일당 71,500엔씩을 가산한다. 만약 복수의 감사책임자가 있는 경우에는 1인은 앞의 규정에 의하고 다른 감사책임자는 집무일수에 일당 71,500엔씩을 곱한 금액으로 한다. 감사보조자가 공인회계사인 경우는 일당 71,500엔, 회계사시보인 경우는 일당 44,000엔을 기준으로 한다.

### (3)出張費

출장한 날에서 도착한 날까지의 일수에서 집무일수를 뺀 종사일수에 대해 일당을 곱한 것으로 한다. 이때 1일미만은 1일로 하고, 일당은 집무보수의 50% 이상으로 한다. 출장에 소요되는 교통비, 숙박비, 식사료 등은 피감사회사의 부담으로 한다.

### 3) 聯結財務諸表 監査에 대한 報酬

연결재무제표감사를 실시하는 경우에는 당사자가 협의한 후 법정감사의 기본보수의 금액을 증액할 수 있다.

## 3. 영국의 보수체계

영국에서는 감사인과 고객의 자유로운 감사계약체결을 제한하거나 감사보수산정과 관련된 법규나 규정은 없다. 즉, 감사보수의 산정방법은 일반적으로 정부의 법규에 의하여 구속되지 않고, 고객과 감사인 사이의 자율적인 협의에 의하여 결정된다. 감사보수는 일반적으로 감사인의 직급 및 감사투입시간을 기준으로 계산되며, 그 단위당 금액은 각 회계법인마다 상이하다. 예를 들어, C&L UK는 고객과 업무를 수행하기로 계약을 체결했을 때, 고객별로 고유의 보수코드가 설정되고 이를 기준으로 감사투입시간에 따라 감사보수가 결정한다. 이러한 고객별 보수코드는 업무를 수행하는 감사인의 직급 및 업무의 유형에 따라 상이한 시간당 보수율을 적용한다. 예를 들면, 감사위험이 높은 고객에 대하여 감사업무를 수행할 경우에 일반적으로 설정된 기준보수율에 115%를 곱하여(transfer rate × 115%) 감사보수가 결정되며, 일반적인 경영자문서서비스에 대해서는 기준보수율에 130%를 곱하여(transfer rate × 115%) 보수를 결정한다.

이처럼 감사투입시간을 기준으로 업무 및 고객의 유형에 따라 적절한 가감율을 곱한 원가보상 감사보수가 고객별로 계산되는데, 최종적으로 청구되는 보수금액은 이에 실비변상적인 비용(out of pocket expenses)을 가산하여 결정된다.

#### 4. 獨逸에서 公認會計士의 監査報酬

##### 1) 監査報酬의 算定方法

독일에서의 감사보수는 일반적으로 감사투입시간 기준이나 고정급 기준에 의하여 산정된다.

##### 2) 監査報酬算定時 關聯規定

###### (1) 私企業의 監査報酬

일반적으로 감사보수는 정부의 법규에 의하여 구속되지 않고, 피감사회사와 감사인 사이의 자율적인 협의에 의하여 결정된다. 그러나 일반적으로는 1939년에 발효되어 1961년에 폐지된 義務監査時 報酬規定(Gebührenordnung fuer Pflichtprüfungen)에 근거하여 보수를 책정하고 있다. 이에 따르면 감사투입시간기준 감사보수와 자산기준 감사보수가 모두 허용된다. 그러나 현재 독일에서는 순수하게 자산기준으로 감사보수를 책정하는 경우는 거의 없고, 감사투입시간기준이나 두개의 기준을 병행하여 감사보수를 책정하는 경우가 대부분이다. C & L Deutsche Revision의 경우 감사수임계약중 대략 2/3가 감사투입시간에 따라 감사보수를 결정한다. 이처럼 감사투입시간을 기준으로 감사보수가 산정될 경우 시간당 감사보수는 해당회계사의 경력 및 능력에 따라 책정되는데, 일반적으로 그의 급여수준과 비례하여 회계법인 내부적으로 매년 결정된다. C & L Deutsche Revision에 근무하는 회계사의 시간당 감사보수는 DM 250-450이며, 부대비용은 별도로 청구된다. 반면에 감사투입시간기준과 피감사회사의 총자산기준을 함께 고려하여 감사보수를 결정할 경우 해당 회계사의 시간당보수는 순수한 감사투입시간기준의 경우보다 낮은 감사보수가 적용된다.

###### (2) 地方公共團體 所屬 公企業의 監査報酬

지방자치단체에 의하여 소유되는 법인에 대해서만 각 주의 법령에 의하여 감사보수가 결정된다. 이러한 감사보수는 각 지방자치단체의 규모에 의존하지만 시간당보수를 원칙으로 하며, 매년 또는 매 2년마다 적절한 조정을 거친다. 각 주별로 보수책정방법 및 그 금액이 대동소이 하므로 여기서는 Nordrhein Westphalen주의 보수규정을 소개하기로 하겠다.

Nordrhein Westphalen주의 공인회계사보수규정(1963년 1월 19일 제정, 수차개정후 1990년 12월 4일 개정판)에서는 감사투입시간 대비 보수와 실비로 정산하는 부대비용을 기본원칙으로 하고 있다. 그리고 시간당보수(91년 1월 1일 이후 적용)는 인구 20,000미만의 지방자치단체의 경우는 1일기준으로 DM 660이고, 인구 20,000이상의 지방자치단

체의 경우는 1일기준 DM 717이다. 부대비용으로는 실비정산과 여행경비등이 있는데 여행경비등의 경우에는 공무원 여행비규정에 따른다. 그리고 감사보고서 인쇄비용은 5권까지는 투입시간대비로 계산하고 5권이상의 경우에는 8절지 1장당 최대 DM 2까지로 계산할 수 있게 되어 있다. 한편 세무사의 세무자문활동에 대한 보수규정은 따로 존재한다.

### 5. 싱가포르의 報酬體系

싱가포르에서 별도의 보수체계는 법정화되어 있지 않고 당사자간 약정에 따라 결정되는데 보통은 시간당 보수로 수수료를 받는다. 이 약정과 관련하여 사전에 설정되어 있는 기준은 없으며, 정부의 규제 또한 없다. 즉 감사보수는 감사에 종사하는 감사인의 직급과 시간을 기준으로 자율적으로 계산된다. 감사보수와 관련된 규제는 싱가포르 공인회계사회에서 하는데 이들이 하는 역할은 "low-balling"을 금지하는데 있다. 일반적으로 감사보수는 감사를 시작하기전에 공인회계사와 감사대상회사간에 협의하여 결정되며 감사의 범위, 감사보수가 계산된 기준, 결정된 보수 등을 감사대상회사에게 통보한다. 이 감사보수를 계산할 때도 이를 규제 또는 제한하는 규정은 없다.

## V. 우리나라 공인회계사보수체계의 문제점과 개선방안

우리나라 공인회계사법 제12조 제3항에는 공인회계사는 재무부장관이 승인하는 보수이상을 받지 못한다고 규정하고 있으며, 공인회계사 직업윤리규정 제16조에서는 공인회계사는 부당한 방법으로 직업상의 경쟁을 하여서는 아니된다고 규정하고 있고, 회계서비스 제공에 대한 보수를 할인해 주는 것을 부당경쟁으로 규정하고 있다. 따라서 재무부장관이 승인하는 보수는 사실상 회계서비스에 대한 확정 보수를 의미한다.

현재 우리나라에서 공인회계사의 감사보수체계는 자산총액을 기준으로 해서 여기에 일정한 비율을 가산한 금액을 보수의 상한으로 규정하고 있다. 그러나 이와 같은 보수결정 방식은 감사보수의 중요한 결정요인인 감사의 품질을 고려하지 않고 있다는 문제점이 있다. 그리고 감사위험이 높은 기업과 낮은 기업에 관계없이 자산의 규모가 같다면 감사보수가 같으며, 감사를 위해 투입된 시간이 감사보수에 영향을 주지 않는다는 문제점이 있다. 따라서 감사를 하는 공인회계사의 입장에서는 가능한 한 대규모기업을, 가능한 한 빠른 시일내에 감사하려고 하는 경향을 낳는다. 이로 인해 부실감사가 발생할 가능성이 증가한다.

〈표 3〉 우리나라와 미국·일본의 감사보수 비교

우리나라	총감사보수액	₩23,303,000
미 국	사원(Partner)	644시간 × 10% × \$326 × ₩800 = ₩16,795,520
	매니저(Manager)	644시간 × 20% × \$220 × ₩800 = ₩22,668,800
	스텝(Staff)	644시간 × 70% × \$105 × ₩800 = ₩37,867,200
	총감사보수액	₩77,331,520
일 본	기본보수	800만엔 × ₩8 = ₩64,000,000(증권거래소 1부 상장회사로 가정)
	집무보수	감사책임자: 200만엔 × ₩8 = ₩16,000,000 감사보조자: 72.45일 × ₩71,500 × ₩8 = ₩41,441,400
	총감사보수액	₩121,441,400

\* 미국의 시간당 감사보수금액은 KPMG New York의 1993년도 보수기준을 근거로 근무연수가 5년 이하인 사원, 3년인 매니저, 1년인 시니어(Senior)를 기준으로 하였다.

\*\* 환율은 \$1: ₩800과 ¥100: ₩800을 가정하였다.

그리고 공인회계사의 부실감사에 대한 책임추궁이 증권관리위원회의 행정처벌, 검찰당국의 형사처벌, 투자자로부터의 손해배상청구소송으로 이어지고 있는 현실을 고려할 때, 회계감사의 내실화를 도모하고 공정한 감사수행을 확보할 수 있도록 먼저 공인회계사의 사회적 책임에 부응할 수 있는 감사보수의 적정화와 보수체계의 개선이 필요하다고 할수 있다. 국제청에 신고된 수입을 기준으로 할 때 공인회계사의 연간 수입은 같은 자유직업인 변호사나 세무사에 비해 약 50%수준으로 턱없이 적다.

우리나라의 감사보수는 다른 나라의 감사보수와 비교해도 훨씬 적다. 각 나라마다 물가수준이나 국민소득 등 경제환경이 다르고, 환율문제 등이 있으므로 각나라의 감사보수를 단순하게 직접적으로 비교하는 것이 다소 무리이기는 하지만 참고 목적으로 각국의 감사보수를 비교하여 보기로 한다.

주인기(1992)의 연구에 의하면 우리나라에서 공인회계사가 감사하는 회사의 평균 총자산 규모는 3,465억원이며, 감사하는데 소요되는총 감사시간은 평균적으로 644시간이고, 평균 감사보수액은 23,303,000원이다. 또 총감사시간중 각 직급별로 종사하는 감사시간은 사원(Partner)은 총 감사시간중약 10%를 사용하며, 매니저(Manager)는 약 20%를, 그리고 스텝(Staff)은 약 70%를사용한다. 이를 근거로 동일한 회사를 동일한 시간을 투입하여 감사한다고 가정하고 우리나라와 미국 및 일본의 감사보수를 비교하면 〈표 3〉과 같다.



〈표 3〉에서 보는 바와 같이 동일한 회사를 동일한 공인회계사들이 동일한 시간을 이용하여 감사한다고 할 경우, 우리나라의 감사보수는 일본의 약 20%, 미국의 약 30%에 불과하다. 각 나라의 특수한 상황과 환율문제를 고려한다고 해도 우리나라의 감사보수수준이 미국이나 일본에 비해 현저히 낮음을 알 수 있다. 또한 부실감사로 인한 민사소송이 증가하여 공인회계사에 의한 손해배상문제가 증가하는 현재 적절한 보상없이 공인회계사에게 많은 의무만을 강조하는 것은 바람직스럽지 않으며, 장기적으로 우수인재의 공인회계사업계 이탈로 인한 감사의 질의 전반적 저하라는 문제를 낳는다.

그러므로 어떠한 형태로든 공인회계사보수체계에 대한 개선이 있어야 하는 것을 알 수 있다.

현재의 자산기준으로 결정되는 보수체계는 앞서 언급한 문제점때문에 개선될 필요가 있는데, 감사보수결정방식의 종류와 그 방식의 장점과 단점을 알아보면 다음과 같다.

첫째, 감사인과 감사대상회사간에 自律協議에 의해 감사보수가 결정되는 방법이 있다. 이 방식은 완전경쟁시장의 원리를 도입함으로써 감사시장이 효율적이 되고 자본주의의 원칙에 충실하다는 장점이 있으나, 감사수입과 관련하여 감사보수에 대해 덤핑을 함으로써 감사시장이 교란될 위험이 있다.

둘째, 資産規模에 따라 감사보수를 결정하는 방식이 있다. 이 방식은 우리나라에서 현재 시행되고 있는 방식으로 이 방식의 시행에는 저항이 적다는 장점이 있으나, 감사의 품질과 감사인의 사용시간이 감사보수에 포함되지 않기때문에 감사인은 가능한 한 적시간을 들여 감사하려고 하고 감사대상회사는 감사에 잘 협조를 하지 않으므로 부실감사문제와 함께 감사인의 시간손실문제가 발생한다.

셋째, 감사에 투입된 時間 또는 監査日數를 기준으로 감사보수를 결정하는 방식이 있다. 이 방식은 내부통제제도의 운영상태의 차이나 산업별 차이 등 각 기업의 감사여건특성을 반영하여 감사보수를 결정하고, 회사의 감사여건에 따라 감사시간을 신축적으로 적용하여 부실감사를 많이 줄일수 있다는 장점이 있다. 그러나 이 제도하에서 감사대상회사는 감사수수료를 줄이기위해 감사시간을 적게쓰는 감사인을 선호하는 경향이 발생하고, 감사시간 또는 감사일수의 연장과 관련하여 감사인과 감사대상회사간에 분쟁이 있을 수 있다.

위에서 언급한 방식외에도 자산규모기준과 감사시간(또는 감사일수)기준을 적절히 혼합한 방식과 자산규모와 관계없이 고정금액을 보장해주고 거기에 감사시간(또는 감사일수)기준을 혼합하는 방식 등이 있는데, 위의 여러 방법들의 종류와 장점과 단점을 요약하면 〈표 4〉와 같다.

〈표 4〉 감사보수 결정방식의 종류와 장·단점 비교

분 류 보수결정방식	장 점	단 점
• 감사인과 피감 회사간의 자율협의	• 완전 경쟁시장원리의 도입으로 감사시장이 효율적이 된다.	• 감사보수에 대해 덤핑의 위험이 있다.
• 자산규모 기준	• 우리나라에서 시행해 오고 있는 방법으로 많은 사람들이 익숙해 있어 시행에 저항이 적다.	(1) 감사의 품질을 고려하지 않는다. (2) 감사인은 가능한 한 적은 시간을 투입하려고 하며, 감사대상회사의 비협조로 감사인의 시간 손실이 많다
• 감사시간(또는 감사일수)기준	(1) 각 기업의 감사여건특성(내부통제제도의 운영상태, 산업별 차이 등)을 반영하여 감사보수를 결정 (2) 감사인은 회사의 감사여건에 따라 감사시간을 신축적으로 적용할 수 있으므로 부실감사를 많이 줄일 수 있다.	(1) 감사시간을 적게 쓰는 감사인을 선호하는 경향이 발생한다. (2) 감사시간에 대하여 감사인과 감사대상회사간에 분쟁이 있을 수 있다.
• 자산규모 + 감사시간(또는 감사일수)기준	(1) 각 기업의 감사여건특성(내부통제제도의 운영상태, 산업별 차이 등)을 반영하여 감사보수를 결정 (2) 감사인은 회사의 감사여건에 따라 감사시간을 신축적으로 적용할 수 있으므로 부실감사를 많이 줄일 수 있다. (3) 현행 제도의 보완이므로 시행에 저항이 적다.	(1) 감사시간을 적게 쓰는 감사인을 선호하는 경향이 발생한다. (2) 감사시간에 대하여 감사인과 피감사회사간에 분쟁이 있을 수 있다.
• 고정금액 + 감사시간(또는 감사일수)기준	(1) 각 기업의 감사여건특성(내부통제제도의 운영상태, 산업별 차이 등)을 반영하여 감사보수를 결정 (2) 감사인은 회사의 감사여건에 따라 감사시간을 신축적으로 적용할 수 있으므로 부실감사를 많이 줄일 수 있다. (3) 감사인에게 일정한 고정금액을 보장해 준다.	(1) 감사시간을 적게 쓰는 감사인을 선호하는 경향이 발생한다. (2) 감사시간에 대하여 감사인과 피감사회사간에 분쟁이 있을 수 있다.

지금까지 언급한 방식들은 나름대로의 장단점을 갖고 있으나 감사인과 감사대상회사간의 자율협약에 의한 방식은 우리나라의 감사시장 여건상 감사인간의 과다경쟁으로 인한 감사보수의 덩핑문제를 야기시킬 가능성이 많으므로 바람직스럽지 않다. 그리고 자산규모 기준은 현재에도 많은 문제점을 안고 있으므로 바람직스럽지 않으며, 감사시간 또는 감사일수만을 사용하는 보수결정방식은 바람직스럽기는 하지만 우리의 동양적인 전통으로 볼 때 시행에 다소 문제가 따를 수 있으므로 현재시점에서는 다소 무리인 것 같다. 따라서 현재 우리나라 현실에서는 자산규모나 고정금액을 기초로 하여, 그 위에 감사시간이나 감사일수를 기준으로 하는 네번째나 다섯번째 방식이 타당한 것으로 보인다. 물론 이들 방식도 많은 단점을 갖고 있으므로 실제 시행에는 많은 주의를 요한다고 할 것이다.

한편, 상장법인의 경우에는 이해관계자의 수가 많으므로 감사소송에 따른 위험부담이 크다. 따라서 이를 적절히 반영하도록 감사보수체계가 개선되어야 할 것이다. 또, 현재는 공인회계사보수규정을 증권관리위원회의 승인을 받도록 하고 있는데, 이제는 공인회계사회에서 자율적으로 결정하는 방안도 적극적으로 검토해야 할 것으로 생각된다.

현재 우리나라에서는 외감법에 의해 자산규모가 60억원이상인 주식회사는 공인회계사에 의한 감사를 받도록 강제되고 있으며, 감사인의 선정방법은 自由受任制度를 채택하고 있다. 또 감사보수도 증권관리위원회의 승인을 받도록 하여 감사인이 받는 감사보수를 규제하고 있으며, 감사인의 규모에 따라 감사할 수 있는 회사의 규모를 제한하고 있다.

우리나라에서 개별재무제표의 회계감사시 공인회계사가 받는 보수는 基本報酬에 사업장수, 상장법인이나 등록법인 여부 및 감사인의 변경 여부에 따라 가산되는 加算報酬에 일정한 追加調整報酬와 출장비나 인쇄비 등의 實費辨償費用 등을 더해서 구해진다. 그런데 기본보수는 기본적으로 자산규모를 기준으로 구해지고 있으므로 우리나라의 감사보수는 자산규모에 의해 결정된다고 볼 수 있다. 이와같이 자산규모를 기준으로 감사보수를 결정하는 방법은 감사인이 제공하는 감사의 품질을 고려하고 있지 않으며 감사받은 기업의 감사위험도 고려하지 않는다는 문제점이 있다. 또 감사를 위해 투입된 시간이 감사에 영향을 주지않기 때문에 감사인은 가능한 한 적은 감사시간을 투입하려고 하는 문제점이 발생하고 있다.

## VI. 결 론

미국에서 공인회계사의 감사보수는 원칙적으로 고객과 감사인과의 자유로운 협상을 통

하여 결정되나 Palmrose(1989)에 의하면 순수한 의미에서 감사투입시간기준에 의거하여 감사보수를 계약하는 경우는 약 49% 뿐이고, 나머지 51%는 사전계약에 의한 고정급으로 감사보수가 결정된다고 한다. 그러나 사전적으로 고정급의 감사보수가 결정되더라도 계약외의 추가 감사업무가 수행될 경우 감사인과 고객의 상호협의를 의하여 추가적 감사보수를 청구할 수 있도록 되어 있다. 일본에서 현재 시행되고 있는 감사보수체계에 의하면 감사보수는 원칙적으로 기본보수와 집무보수로 나뉘며 그 외에 출장비를 추가적으로 받도록 되어 있다. 일본은 법정감사와 비법정감사로 나뉘어서 약간 다른 감사보수체계를 갖고 있다. 즉 비법정감사의 경우는 우리나라와 비슷하게 자산규모를 기준으로 감사보수를 결정하나 상장회사가 받는 법정감사의 경우 감사보수는 고정금액에 일당 보수를 더한 금액으로 결정된다. 영국과 싱가포르에서는 감사인과 피감사회사의 자율적인 협의에 의해 감사보수가 결정되며 독일에서는 순수한 감사투입시간기준이나 자산기준을 반영한 감사투입시간기준으로 결정한다.

우리나라에서 회계법인의 수입은 일부 법인을 제외하고는 회계감사업무에 의존하고 있는데 장기적인 안목에서 볼 때 우리나라에서 공인회계사들이 나아가야 할 방향은 회계감사업무이외에 세무관련업무나 경영자문업무이다. 또한 회계감사업무에서도 주식회사에 대한 감사뿐만아니라 공익법인에 대한 감사 및 감사원과의 업무협조를 강화하고 상법상 회사의 감사자격을 강화하는 방향으로 정책을 취해야 한다. 또한 국회에 의한 국정감사업무 중 회계감사업무분야에 공인회계사가 참가하거나, 각종 법원제출서류에 공인회계사가 감사를 하고, 법인의 설립이나 회사정리절차시 조사위원회에 공인회계사들이 참가함으로써 각종업무의 효율성과 신뢰성을 높이도록 해야 한다.

현재 우리나라에서 공인회계사의 수입은 다른 전문직업에 비해 현저히 낮으며 다른 나라의 감사보수수준과 비교할 때도 매우 낮다. 따라서 우수한 인재의 공인회계사업계 이탈을 막고 우리나라 자본시장의 활성화를 위해서 공인회계사의 감사보수수준은 개선되어야 한다. 또 감사보수체계와 관련하여서는 현재의 자산기준 감사보수 결정방식은 앞서도 언급한 바와 같이 많은 문제점을 내포하고 있다. 그러나 감사인과 피감사회사의 자율협의를 의해 감사보수를 결정하는 방식이나 순수하게 감사시간(또는 감사일수)에 의해 감사보수를 결정하는 방식은 우리나라의 사정상 아직은 알맞지 않다고 생각된다. 따라서 자산규모에 감사시간(또는 감사일수)을 가산하는 방식이나 고정금액에 감사시간(또는 감사일수)을 가산하는 방식이 보다 타당한 것으로 판단 된다.

현재 우리나라에서 공인회계사는 부실감사에 대해 무한연대책임을 지며 형사소송의 대

상이 되기도 한다. 공인회계사가 부실감사에 대해 책임을 지는 것은 당연한 일이지만 우리나라에서 공인회계사는 민사상, 형사상으로 지나치게 과중한 책임을 지고 있다. 우리나라에서는 기업의 결산일이 12월로 몰려있으므로 공인회계사가 하나의 기업에 투입할 수 있는 시간은 제한되어 있으며 낮은 감사보수수준에서 공인회계사를 더 늘리는 것도 쉬운 일이 아니므로 결산일의 분산문제도 고려해 보아야 한다.

## 참 고 문 헌

### 1. 국내문헌

삼일회계법인, 삼일감사론, 삼일회계법인, 1992.

조익순, 이만우, 회계감사, 박영사, 1992.

이만우, "회계감사의 수요와 공급", 한국공인회계사회, 1992.

주인기, "외부감사보수체계 개선방안", 한국공인회계사회, 1992.

공인회계사 보수규정, 증권관리위원회 승인, 1994년 4월 15일 최종개정

한국공인회계사회, 월간 공인회계사, 1993년 9,10,11월호, 1994년 2, 6월호

### 2. 외국문헌

Deangelo Linda E. "Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation", *Journal of Accounting and Economics* (1981).

Francis Jere R. and Simon Daniel T., "A Test of Audit Pricing in the Small-Client Segment of the U.S. Audit Market", *The Accounting Review*(January 1987).

Magee Robert P. and Tseng Mei-Chiun, "Audit Pricing and Independence", *The Accounting Review*(April 1990).

Palmrose Zoe-Vonna, "Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence", *Journal of Accounting Research* (Spring 1986).

Palmrose Zoe-Vonna, "The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours", *The Accounting Review*(July 1989).

Rubin Marc A. "Municipal Audit Fee Determinants", *The Accounting Review* (April 1988).

Simon Daniel T. and Francis Jere R., "The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery", *The Accounting Review*(April 1988).

Simunic Dan A., "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research* (Spring 1980).

守屋俊晴, 監査의 實踐技法, 中央經濟社, 1992.

野村秀和, 企業會計, 青木書店, 1991.

鈴木豐, 公會計監査의 基準과 手續, 中央經濟社, 1992.

田中弘, 英國의 會計制度, 中央經濟社, 1993.

監査法人 도오메쯔, 海外會計實務 핸드북, 同文館, 1986.

日本公認會計士協會, 公認會計士報酬規定, 1992년 7월 23일 최종개정.

日本公認會計士協會, 法定監査의 標準報酬規定, 1992년 3월 최종개정.